**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**2e chambre**

Numéro 32341 du rôle
Inscrit le 23 avril 2013

**Audience publique du 5 janvier 2015**

Recours formé par Monsieur ..., …
contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2010
en matière d'impôts

---

# JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32341 du rôle et déposée le 23 avril 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., indépendant, demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu et des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2010, tous les quatre émis le 16 mai 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 septembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 3 octobre 2013 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom du demandeur ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 octobre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 janvier 2014.

---

Suite au dépôt de ses déclarations d'impôt sur le revenu des années 2007 à 2010, Monsieur ... fit l'objet d'un courrier du 13 décembre 2011 du bureau d'imposition, Luxembourg 8, de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », l'informant que, conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », l'imposition pour l'impôt commercial et l'impôt sur le revenu des années 2007, 2008, 2009 et 2010 allèrent différer de ses déclarations sur les points suivants :

« (…) *Impôt sur le revenu 2007 :*
*Bénéfice commercial :*
*Suite à une comparaison de fortune, effectuée avec les données des déclarations remises, des commissions ont été imposées à raison de … €.*

*ICC à payer : ...€*

*Revenu net de location :*
*Valeur locative maison ... : ... €.*

*Suite aux changements opérés, le revenu imposable ajusté s'élève à ... € et l'impôt total dû à ... €.*

*Impôt sur le revenu 2008 :*
*Bénéfice commercial :*
*Projet rue ... : déduction frais courants (intérêts déb. + frais financiers) : ... €*

*Revenu net de location :*
*Valeur locative maison ... : ... €.*
*Appartement rue ... : ajoute loyers non déclarés suivant fiche de logement : ... €.*

*Suite aux changements opérés, le revenu imposable ajusté s'élève à ... € et l'impôt total dû à ... €.*

*Impôt sur le revenu 2009 :*
*Bénéfice commercial :*

*Projet rue ...*

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Prix de vente* | | ... | |
| *Prix de revient* | *prix d'acqu. terrain* | ... | |
| | *frais d'acte* | ... | |
| | *investissement 2009§* | ... | |
| | *restitution droits d'enreg.* | ... | |
| | *restitution surtaxe communale* | ... | |
| | | ... | |
| *Frais courants* | *intérêts déb., frais financiers et garantie bancaire* | | ... |
| *Bénéfice comm.* | | | ... |

*ICC à payer :...€*

*Revenu net de location :*
*Valeur locative maison ... : ... €.*
*Appartement rue ... : ajoute loyers non déclarés suivant fiche de logement : ... €.*

*Suite aux changements opérés, le revenu imposable ajusté s'élève à ... € et l'impôt total dû à ... €.*

*Impôt sur le revenu 2010 :*
*Bénéfice commercial :*
*Projet rue ... :*

| | | |
|---|---|---|
| *Prix de vente* | | ... |
| *Prix de revient* | *prix d'acqu. terrain* | ... |
| | *frais d'acte* | ... |
| | *frais d'acte* | ... |

*restitution droits d'enreg.* ...

... ...

*Bénéfice comm.* ...

*Revenu net de location :*
*Maison ... : valeur terrain + frais d'acte : ... €*
*base d'amortissement : ... €*

*Suite aux changements opérés, le revenu imposable ajusté s'élève à ... € et l'impôt total dû à ... €.*

*Au cas où vous avez des observations à faire valoir, je vous prie de les faire par écrit pour le 9 janvier 2012 au plus tard.* (…) ».

Par courrier daté au 9 janvier 2012, Monsieur ... a pris position par rapport au prédit courrier du 13 décembre 2011.

Le bureau d'imposition émit le 16 mai 2012 à l'égard de Monsieur ..., pour les années 2007 et 2010, les bulletins de l'impôt sur le revenu, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal.

Par un courrier du 14 juin 2012, réceptionné par l'administration des Contributions directes le 15 juin 2012, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre les prédits bulletins.

N'ayant pas reçu de réponse à sa réclamation, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 23 avril 2013 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux bulletins de l'impôt sur les revenus et des deux bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2010 suite au silence de plus de six mois du directeur ayant à statuer sur les mérites d'une réclamation contre les prédits bulletins.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu, ainsi que contre des bulletins de l'impôt commercial communal en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Par ailleurs, l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose que : « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en*

*modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.* »

Il ressort de cette disposition que le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de six mois, a le droit de déférer directement au tribunal les bulletins litigieux, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de six mois, qui court à partir de l'introduction de la réclamation, s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Il est constant en l'espèce qu'aucune décision directoriale n'est intervenue suite à la réclamation du demandeur par courrier du 14 juin 2012.

Le délai de six mois prévu à l'article 8 (3) 3. précité a, en l'espèce, commencé à courir le 14 juin 2012 pour expirer le 14 décembre 2012. Le recours ayant été introduit au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2013, le recours sous examen a été introduit dans le délai légal. Comme il respecte par ailleurs les formes fixées par la loi, il est recevable.

Le demandeur conclut tout d'abord à la nullité des bulletins de l'impôt sur le revenu, ainsi que des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2010 pour non-respect des dispositions du § 205 (3) AO pris ensemble avec le § 204 (1) AO, et avec le § 211 AO en ce qui concerne les bulletins d'imposition pour l'année 2007. Il estime que, en ce qui concerne les bulletins d'imposition de l'année 2007, ni l'information préalable du bureau d'imposition du 13 décembre 2011, ni les bulletins litigieux émis le 16 mai 2012 n'auraient fait état d'une motivation en fait des redressements effectués, de sorte qu'à défaut de motivation, il n'y aurait pas eu d'information préalable de sa part au sens du § 205 (3) AO. En ce qui concerne les bulletins d'imposition pour l'année 2010, le demandeur fait valoir que le redressement effectué par les prédits bulletins aurait différé de la lettre d'information préalable du 13 décembre 2011, le redressement y envisagé ayant porté sur un revenu imposable de … euros, tandis que le revenu imposable retenu par les bulletins d'imposition pour l'année 2010 aurait été de … euros. En conséquence les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour l'année 2010 devraient encourir l'annulation au motif que l'administration des Contributions directes aurait violé le § 205 (3) AO en ne lui adressant pas un courrier d'information supplémentaire quant à l'augmentation significative du redressement initialement envisagé dans le courrier du 13 décembre 2011.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen tiré du non-respect des dispositions du § 205 (3) AO pris ensemble avec le § 204 (1) AO, et avec le § 211 AO en ce qui concerne les bulletins d'imposition pour l'année 2007, en soulevant que le demandeur, malgré d'itératives sollicitations de la part de l'administration des Contributions directes, d'une part, serait resté en défaut d'expliquer, respectivement de documenter, de manière convaincante sa situation financière et d'autre part, aurait refusé de communiquer les soldes de tous ses comptes bancaires au 31 décembre 2006 et au 31 décembre 2007. Ce refus de coopération de la part du demandeur aurait obligé la partie étatique à procéder par voie de taxation au sens du § 217 AO, et notamment par le biais d'une comparaison de fortune qui aurait été établie sur base des éléments contenus dans la déclaration remise par le contribuable.

En vertu du § 205 (3) AO « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le § 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (*« Anspruch auf Gehör »*), tel qu'il résulte du § 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, notamment lorsque cette *« wesentliche Abweichung »* en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt.

Le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable[1]. Il y a encore lieu de relever que, bien que le § 205 (3) AO ne précise pas l'envergure de l'obligation d'information du contribuable pesant sur l'administration des Contributions directes, il appartient néanmoins à cette dernière de fournir au contribuable, même de manière sommaire, l'ensemble des éléments de la déclaration fiscale par rapport auxquels elle envisage de diverger de sa déclaration.

En l'espèce, en ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu, ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2007, les deux ayant été émis le 16 mai 2012, le bureau d'imposition a contacté, en vertu du paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 13 décembre 2011 le demandeur pour l'informer qu'un montant de … euros lui serait imposé en tant que commission et que son revenu imposable ajusté s'élèverait à … euros. Force est au tribunal de constater que les renseignements communiqués par ce biais ne comportent ni l'indication de l'ensemble des bases d'imposition relevantes pour la fixation de l'impôt sur le revenu, ainsi que de l'impôt commercial communal ni une indication des chefs de revenus et dépenses visés par les redressements, de manière qu'en l'espèce, le demandeur, bien que nécessairement conscient des pièces antérieurement par lui soumises au bureau d'imposition, en n'ayant reçu que l'information qu'une comparaison de fortune aurait été effectuée à son égard et sans s'être vu soumettre le détail de ce calcul, n'a pas été mis en mesure de déceler les points sur lesquels le bureau d'imposition n'entendait pas suivre les indications de sa déclaration d'impôt. Une telle violation du § 205 (3) AO n'est par ailleurs

---

[1] Trib. adm. 7 janvier 1998, n° 10112 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Impôts, n° 479 et les références y citées

pas susceptible d'être régularisée ultérieurement, comme notamment par la fourniture de précisions dans le cadre de la procédure précontentieuse devant le directeur, en cas de réclamation, respectivement dans le cadre de la procédure contentieuse devant les juridictions administratives, sous peine de priver le § 205 (3) AO de tout effet. Il s'ensuit que l'administration des Contributions directes a violé son obligation de fournir, préalablement à l'émission des bulletins d'imposition, au contribuable l'ensemble des éléments de la déclaration fiscale par rapport auxquels elle envisage de ne pas s'en tenir à sa déclaration, de sorte que le moyen tiré du non-respect du paragraphe 205 (3) AO est fondé en ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu, ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2007.

Au vu des considérations qui précèdent et afin d'assurer, dans le chef du demandeur, son droit, d'une part, d'être informé préalablement de l'ensemble des éléments de ses déclarations fiscales au sujet desquels l'administration des Contributions directes envisage, en sa défaveur, de ne pas s'en tenir à ses déclarations, et, d'autre part, de pouvoir prendre position par rapport aux redressements envisagés, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour l'année 2007 et de renvoyer le litige devant le bureau d'imposition.

En ce qui concerne les bulletins d'imposition litigieux pour l'année 2010, portant sur l'impôt sur le revenu, ainsi que sur l'impôt commercial communal, le bureau d'imposition a informé le demandeur, par le prédit courrier du 13 décembre 2011, que son revenu imposable ajusté s'élèverait à … euros, tandis que le revenu imposable retenu finalement dans le bulletin de l'impôt litigieux était de … euros. Force est au tribunal de constater, au regard des explications fournies par la partie étatique selon laquelle la différence de … euros se compose, d'une part, d'un montant de … euros constituant le remboursement de la surtaxe communale, et, d'autre part, d'un montant de … euros constituant le remboursement des droits d'enregistrement suite à la revente d'un terrain rue …, que la prise en compte, par l'administration des Contributions directes, du montant susmentionné de … euros, au titre du revenu imposable du demandeur pour l'année 2010, n'a pas dû faire l'objet d'une information préalable au sens du §205 (3) AO, étant donné que, dans son courrier du 9 janvier 2012, le demandeur avait lui-même fait valoir, d'une part, que (…) *le remboursement des droits d'enregistrement de l'ordre de ... € s'est fait en date du 02.09.2010 ; ce montant a été déclaré en 2010 et vous disposez d'une copie du virement.* (…) » et, d'autre part, que « (…) *Après des recherches, je vous prie de bien vouloir ajouter le remboursement de la surtaxe communale (... €) dans ma déclaration IR de 2010 ; elle a été remboursée en date du 21.09.2010.* (…) ».

Quant au fond, le demandeur, dans sa requête introductive d'instance, sollicite la réformation des bulletins d'imposition pour l'année 2010 au motif que l'administration des Contributions directes aurait, à tort, retenu un ratio de répartition du prix d'acquisition d'un immeuble sis à Luxembourg, … correspondant à 60 % pour le terrain et à 40 % pour l'immeuble, comme base de calcul de l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance visé à l'article 106 de la loi modifié du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. ». Le demandeur fait à ce sujet valoir qu'un tel ratio de répartition serait complétement disproportionné, au motif que la circulaire administrative LIR/NS n°47 du 7 octobre 1974 préconiserait un ratio de 80 % pour l'immeuble et de 20 % pour le terrain. Force est au tribunal de constater que, dans le cadre de son mémoire en réplique, le demandeur déclare « *accepte*[r] *la base de calcul de l'amortissement proposée*

*par* [le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse] », de sorte qu'il y a lieu de retenir que le demandeur renonce à son moyen de réformation tiré de l'article 106 L.I.R..

Dans son mémoire en réplique, Monsieur ... demande finalement « (…) *la prise en compte des déductions telles que reprises sur l'annexe « loyers » joint à sa déclaration fiscale 2010* ».

Il y a tout d'abord lieu de rappeler que les moyens simplement suggérés, sans être soutenus effectivement, ne sont pas à prendre en considération par le tribunal, sauf à constituer des moyens d'ordre public, pouvant même être soulevés d'office par le tribunal[2].

En l'espèce, le demandeur est manifestement resté en défaut de développer le moyen relatif à la prise en compte de certains montants. Il y a tout d'abord lieu de relever que le demandeur ne précise pas la nature, ni le montant des prétendues déductions à prendre en compte, étant précisé, d'une part, que la seule affirmation selon laquelle il s'agirait « (…) *des déductions telles que reprises sur l'annexe « loyers » jointe à sa déclaration fiscale 2010 (voir annexe 9)* », ne permet pas au tribunal de déterminer avec exactitude les prétendus montants déductibles litigieux et, d'autre part, que le demandeur a versé en tant qu'annexe 9, une copie d'un extrait bancaire d'un compte auprès de la … de la société à responsabilité … S.àr.l. renseignant, sans autre précision, sur le versement d'un salaire, ainsi que sur le décaissement d'un chèque, ainsi qu'une copie d'un acte notarié du 3 août 2007 portant sur l'acquisition de la part indivise d'une maison sise à Luxembourg, …, ces documents ne constituant manifestement pas l'annexe « loyers » jointe à sa déclaration fiscale pour l'annexe 2010. Le demandeur est pareillement resté en défaut d'indiquer une quelconque base légale à l'appui de son moyen relatif à la déduction de certains montants.

A défaut de précision du moyen susmentionné, qui n'est pas un moyen d'ordre public, le tribunal est partant amené le rejeter.

Au vu des considérations qui précèdent et en l'absence d'autres moyens, le recours, pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2010, tous les deux émis le 16 mai 2012, est à rejeter.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2007, tous les deux émis le 16 mai 2012 par le bureau d'imposition Luxembourg 8, de l'administration des Contributions Directes et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit bureau

[2] Trib. adm. 7 juin 2010, n°26417 du rôle, Pas. adm. 2012, V°Procédure contentieuse, n°730.

d'imposition pour que ce dernier puisse informer Monsieur ... de l'ensemble des éléments de ses déclarations fiscales au sujet desquels l'administration des Contributions directes envisage, en défaveur du contribuable, de diverger de ses déclarations, conformément au § 205 (3) AO ;

rejette le recours pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 5 janvier 2015 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti s. Eberhard

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 9 janvier 2015
Le greffier du tribunal administratif